



CONSIGLIO NAZIONALE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI

# Osservatorio Enti Locali

Marzo 2013

---

*a cura*  
*DELL' ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI*  
*COMMERCIALISTI*  
*E DEGLI ESPERTI CONTABILI*



*Stefano Ranucci*

Roma, 20 aprile 2013

**IL PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE SULLA PROPOSTA DI BILANCIO DI PREVISIONE 2013:**

<b>PARTE SECONDA</b>	<b>3</b>
<b><i>I riferimenti normativi</i></b>	<b>4</b>
<b><i>Verifica dell'attendibilità e congruità delle previsioni per l'anno 2013</i></b>	<b>4</b>
<i>Verifica delle previsioni di entrate correnti</i>	5
<i>Verifica delle previsioni di spesa correnti</i>	8
<i>Verifica sugli organismi partecipati</i>	11
<i>Verifica delle previsioni di spesa in conto capitale</i>	12
<i>Verifica dell'indebitamento</i>	13
<b><i>Verifica sull'attendibilità e congruità delle previsioni del bilancio pluriennale 2013-2015</i></b>	<b>14</b>
<b><i>Osservazioni e suggerimenti</i></b>	<b>14</b>
<b><i>Conclusioni</i></b>	<b>16</b>

**Il parere dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2013:  
Parte seconda**

Il presente documento illustra il contenuto del parere dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione per l'anno 2013. Il documento segue e completa l'Osservatorio enti locali del mese di febbraio avente anch'esso ad oggetto il parere dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2013. Nel presente Osservatorio sono fornite alcune indicazioni utili alla redazione del parere al bilancio di previsione 2013, analizzando il documento dalla sezione 4 "verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni contenute nel bilancio 2013 e relative alle entrate correnti, alle spese correnti, agli organismi partecipati, alle spese in conto capitale e all'indebitamento" alla sezione 7 "conclusioni". Come per l'Osservatorio enti locali del mese di febbraio, anche nel presente documento sono indicate: la struttura del parere, le aree di approfondimento previste dalla normativa e gli effetti che le disposizioni emanate nel corso del 2012 hanno determinato sull'attività di controllo dell'organo di revisione e sulla redazione del parere al bilancio di previsione 2013.

Tale documento è stato elaborato in coerenza con le previsioni contenute nei "principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli Enti Locali" emanati dal CNDCEC. La struttura del documento riprende ed aggiorna lo schema di parere al bilancio di previsione 2012 elaborata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili che prevedeva la seguente articolazione:

1. Verifiche preliminari al bilancio di previsione 2013;
2. Verifiche degli equilibri finanziari relativi alla gestione 2012, al bilancio di previsione annuale (per il 2013) ed al bilancio di previsione pluriennale (per il triennio 2013 – 2015);
3. Verifiche sulla coerenza (interna ed esterna) delle previsioni;
4. Verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni contenute nel bilancio 2013 e relative alla entrate correnti, alle spese correnti, agli organismi partecipati, alle spese in conto capitale e all'indebitamento;
5. Verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni contenute nel bilancio pluriennale 2013 – 2015;
6. Osservazioni e suggerimenti dell'organo di revisione;
7. Conclusioni dell'organo di revisione.

### ***I riferimenti normativi***

L'art. 151, c. 1 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TEUL) prevede che entro il 31 dicembre di ciascun anno gli enti locali sono tenuti a deliberare in merito all'approvazione del bilancio di previsione per l'anno successivo. Con la legge di stabilità per l'anno 2013<sup>1</sup> il termine per l'approvazione del bilancio di previsione per l'anno 2013 è stato differito al 30 giugno 2013.

Il bilancio di previsione è composto dalla relazione previsionale e programmatica, dal bilancio annuale e dal bilancio pluriennale (triennale) ed è presentato all'organo consiliare per l'approvazione unitamente alla relazione dell'organo di revisione dell'ente (art. 174 TUEL).

Come noto, le funzioni dell'organo di revisione degli enti territoriali sono individuate dall'art. 239 del TUEL. Nell'ambito di tali funzioni, il comma 1 lettera b dell'art. 239 prevede il rilascio del parere obbligatorio sulla proposta di bilancio di previsione e dei relativi allegati da sottoporre al Consiglio dell'ente per l'approvazione.

### ***Verifica dell'attendibilità e congruità delle previsioni per l'anno 2013***

In base al principio generale dell'attendibilità del bilancio, un'informazione contabile si definisce attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. A tal fine, le previsioni di bilancio e in generale tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse. Nello specifico, l'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

Le verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni per l'anno 2013 si concentrano sulle principali dimensioni del bilancio di previsione, ovvero entrate e spese correnti ed entrate e spese in conto capitale. Nell'ambito di tali dimensioni contabili sono analizzate le aree di maggiore significatività, rilevanza e criticità del bilancio dell'ente. Allo scopo di realizzare un'attenta analisi delle previsioni e di predisporre una chiara rappresentazione delle valutazioni dell'organo di revisione, la sezione è articolata nelle seguenti aree tematiche:

- verifica delle previsioni di entrate correnti;
- verifica delle previsioni di spese correnti;
- verifica delle previsioni sugli organismi partecipati;
- verifica delle previsioni di spesa in conto capitale;

---

<sup>1</sup> Legge 24 dicembre 2012, n. 228 all'art. 1, comma 381

- verifica delle previsioni sulla dinamica dell'indebitamento dell'ente.

#### Verifica delle previsioni di entrate correnti

Nell'ambito delle verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni di entrata, l'organo di revisione deve appurare che sia esclusa l'iscrizione di entrate diretta a pareggiare fittiziamente il bilancio, in tal senso l'attendibilità di una previsione di entrata si realizza quando le aspettative di acquisizione delle risorse sono fondate su accurate analisi di andamenti storici o da altri idonei riferimenti ad atti o parametri di riferimento.

In base allo schema di parere redatto dal CNDCEC la verifica sulla coerenza delle entrate correnti parte dalla analisi delle entrate di natura tributaria. Nel parere, l'organo di revisione dovrà riportare l'ammontare delle entrate tributarie del Titolo I, per ciascuna imposta, confrontando i valori del rendiconto 2011, del bilancio di previsione 2012 (o del rendiconto se approvato) e le entrate previste per il 2013. Successivamente per le principali entrate correnti, l'organo di revisione è tenuto a verificare che la previsione sia stata effettuata in conformità alle previsioni normative.

Nello specifico dovranno essere verificate le modalità di determinazione, gli importi previsti e le variazioni rispetto all'anno precedente relative alle entrate correnti di natura tributaria di seguito descritte.

*Imposta Municipale Unica (IMU).* L'organo di revisione deve verificare che le previsioni siano state effettuate in conformità:

- all'art. 1, comma 380 della legge 24/12/2012 n. 228;
- alle aliquote vigenti deliberate (o da deliberare) per l'anno 2013 in aumento o diminuzione rispetto all'aliquota base e delle riduzioni deliberate (o da deliberare) in aumento rispetto alla misura base ai sensi dei commi da 6 a 10 del D.L. n.201 del 6/12/2011 e sulla base del regolamento del tributo.

L'organo di revisione deve inoltre verificare che il gettito derivante dall'attività di controllo delle dichiarazioni ICI/IMU di anni precedenti avvenga in base al programma di controllo indicato nella relazione previsionale e programmatica (che, in mancanza, sarà deliberato con apposito atto della Giunta comunale). L'organo deve infine indicare l'ammontare dell'eventuale spesa per rimborsi IMU/ICI relativi ad anni precedenti.

*Addizionale comunale Irpef.* L'organo di revisione verifica che il Consiglio dell'ente abbia approvato con delibera il regolamento che dispone la conferma (o la variazione in aumento) dell'aliquota dell'addizionale Irpef da applicare per l'anno 2013 e che da tale aliquota derivi il gettito iscritto tra le previsioni di entrata corrente.

*Fondo di solidarietà comunale.* L'organo di revisione indica le modalità di previsione del Fondo di solidarietà comunale di cui al comma 380 dell'art. 1 della legge 24/12/2012 n. 228.

*Imposta di scopo.* Laddove istituita, l'organo di revisione richiama il regolamento con cui il consiglio ha istituito l'imposta di scopo, specificando l'atto della delibera, l'aliquota prevista, l'opera al cui finanziamento è destinata l'entrata e la percentuale di copertura delle spesa dell'opera (totale o parziale).

*Imposta di soggiorno.* L'imposta di soggiorno può essere istituita dai comuni iscritti nell'elenco dei comuni turistici e città d'arte o dai comuni capoluogo di provincia. Nel caso di istituzione dell'imposta, l'organo di revisione deve richiamare la delibera del Consiglio che ha determinato l'importo dell'imposta per notte di soggiorno e deve verificare che l'ente abbia provveduto a regolamentare il tributo. L'organo indica inoltre gli elementi utilizzati per effettuare la previsione di entrata e verifica se il gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, manutenzione, fruizione e recupero di beni culturali e ambientali locali e dei relativi servizi pubblici locali.

*Tares.* L'organo di revisione indica l'importo inserito nel bilancio di previsione 2013, le modalità di determinazione, la quota corrispondente alla tariffa per servizio rifiuti e la quota corrispondente alla maggiorazione di 0,30 €a metro quadro (o ulteriore maggiorazione fino al limite di 0,40 €).

L'organo di revisione verifica che la tariffa sia stata determinata sulla base della copertura integrale dei costi del servizio di smaltimento dei rifiuti urbani, dei rifiuti assimilati e dei costi dei servizi indivisibili. L'organo verifica, inoltre, che la disciplina dell'applicazione del tributo sia stata (o sarà) approvata con regolamento dal Consiglio comunale; che il Consiglio abbia approvato le tariffe deliberate dall'ente (o le approverà entro il termine fissato per l'approvazione del bilancio di previsione), in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso ed approvato dall'autorità competente.

*Tosap.* L'organo di revisione indica le modalità con cui è stato determinato l'importo inserito nel bilancio di previsione.

*Proventi da partecipazione all'attività di accertamento tributario e contributivo e Risorse relative al recupero dell'evasione tributaria.* L'organo di revisione deve indicare nel parere l'ammontare della previsioni di entrata iscritta in bilancio e le modalità con cui tale entrata sia stata determinata.

Le verifiche sull'attendibilità e congruità delle entrate correnti richiedono l'analisi anche delle altre tipologie di entrata ovvero delle entrate da trasferimenti, da contributi e delle entrate per proventi da servizi, che sono di seguito descritte.

*Trasferimenti dallo Stato.* Nel parere deve essere indicato il gettito dei trasferimenti erariali, e previa verifica, che la previsione sia stata effettuata in base alla comunicazione del Ministero dell'Interno.

*Contributi per funzioni delegate dalla Regione.* L'organo di revisione indica l'ammontare dei contributi per funzioni delegate dalla Regione e che tale entrata sia stata specificatamente destinata, per uguale importo, nella spesa (come risulta dalla tabella prevista dal d.p.r. n. 194/96 riportante il quadro analitico per funzioni, servizi ed interventi delle spese per funzioni delegate dalla regione).

*Contributi da parte di organismi comunitari e internazionali.* L'organo di revisione indica l'ammontare dei contributi di organismi comunitari ed internazionali, chiarendo se tali entrate siano specificatamente destinate, per uguale importo, nella spesa. La verifica è effettuata analizzando il contenuto della tabella prevista dal d.p.r. n. 194/96 riportante il quadro analitico per funzioni, servizi ed interventi delle spese finanziate con fondi comunitari e internazionali.

*Proventi dei servizi pubblici.* Nell'ambito delle verifiche sulle entrate per proventi dei servizi pubblici l'organo di revisione indica il dettaglio delle previsioni di entrata e di spesa (o di proventi e costi) dei servizi dell'ente suddivisi tra servizi a domanda individuale, servizi indispensabili e servizi diversi. L'organo deve, inoltre, indicare la delibera dell'organo esecutivo in cui si individua la percentuale complessiva di copertura della spesa per servizi a domanda individuale e gli eventuali servizi per i quali l'ente non abbia provveduto ad adeguare le tariffe.

*Sanzioni amministrative al codice della strada.* L'organo di revisione rileva l'ammontare dei proventi da sanzioni amministrative e l'atto con il quale si destina il 50% dei proventi agli interventi di spesa di cui alle finalità individuate dagli articoli 142 e 208, comma 4, del codice della strada. In relazione alla quota di proventi destinati, l'organo indica l'importo vincolato al finanziamento di assunzioni stagionali a progetto e per il ricorso alla flessibilità nel lavoro e la quota vincolata al finanziamento di spese di personale connesse alle attività di controllo e di accertamento delle violazioni in materia di circolazione stradale. Per tali entrate l'organo verifica se a fronte dell'accertamento sia stata prevista nella spesa la costituzione o l'adeguamento del fondo svalutazione crediti.

*Sanzioni per eccesso di velocità.* A decorrere dal 1 gennaio 2013 è necessario rilevare separatamente i proventi da sanzioni al codice della strada rispetto a quelli per eccesso di velocità. Gli introiti delle sanzioni per eccesso di velocità devono essere destinati alla realizzazione di interventi finalizzati alla manutenzione e messa in sicurezza delle infrastrutture stradali e al potenziamento dell'attività di controllo e accertamento delle violazioni in materia di circolazione stradale, comprese le relative spese di personale. L'organo di revisione deve verificare se i proventi per tale tipologia di sanzione siano stati rilevati separatamente e se siano stati finalizzati al finanziamento degli interventi illustrati. Anche per tali entrate l'organo deve verificare se a fronte dell'accertamento è stata prevista nella spesa la costituzione o l'adeguamento di un fondo svalutazione crediti.

*Cosap.* L'organo di revisione verifica che l'ente abbia istituito, con proprio regolamento il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche indicando il gettito previsto in base agli atti di concessione in essere e di quelli programmati per il 2013.

*Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società.* L'organo di revisione deve indicare l'ammontare delle entrate per dividendi o prelievi di utili per ciascun organismo partecipato che siano stati previsti dall'ente.

#### Verifica delle previsioni di spesa correnti

La valutazione dell'attendibilità e congruità delle spese correnti va valutata rispetto agli obiettivi definiti dagli Organi di governo, al trend storico degli esercizi precedenti nonché in relazione ai contratti e alle decisioni già assunte. In base allo schema di parere redatto dal CND-CEC l'organo di revisione indica preliminarmente il dettaglio delle previsioni delle spese correnti 2013 classificate per intervento e confrontate con i dati del rendiconto 2011, con le previsioni dell'esercizio 2012 (o i dati di rendiconto se approvato).

Successivamente l'organo di revisione deve approfondire l'analisi sull'attendibilità e congruità di specifiche voci di spesa di seguito descritte.

*Spesa del personale e sue limitazioni.* Nell'ambito delle verifiche sulla spesa del personale, l'organo di revisione individua l'ammontare della spesa prevista per l'anno 2013 e verifica che nel determinare l'importo, l'ente abbia rispettato la programmazione del fabbisogno del personale, del piano delle assunzioni e dei vincoli posti dalle norme di legge<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup>Nello specifico l'organo deve verificare il rispetto: dei vincoli disposti dall'art. 76 del D.l. 112/2008 sulle assunzioni di personale a tempo indeterminato; dei vincoli disposti dall'1/1/2013 dall'art. 9, comma 28 del D.l. 78/2010 sulla spesa per personale a tempo determinato, con convenzioni o con contratti di collaborazione coordinata e continuativa; dell'obbligo di riduzione della spesa di personale disposto dall'art. 1 comma 557 (o 562 per gli enti non soggetti al patto di stabilità) della legge 296/2006; degli oneri relativi alla contrattazione decentrata.



L'organo deve, inoltre, calcolare l'incidenza percentuale delle spese del personale, comprensive delle spese di personale delle società partecipate, rispetto alle spese correnti.

Sempre nell'ambito delle verifiche sulla spesa del personale, l'organo di revisione provvede ad accertare:

- che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa;
- che gli oneri della contrattazione decentrata previsti per gli anni dal 2013 al 2014, non superino il corrispondente importo impegnato per l'anno 2010 e siano automaticamente ridotti in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio.
- che il trattamento economico complessivo previsto per gli anni dal 2013 al 2014 per i singoli dipendenti, ivi compreso il trattamento accessorio, non superi il trattamento economico spettante per l'anno 2010, come disposto dall'art.9, comma 1 del d.l. 78/2010;
- che, in caso di esternalizzazione dei servizi nel corso del 2012, l'ente abbia provveduto a rideterminare la dotazione organica e che l'organo di revisione abbia provveduto ad asseverare il trasferimento di risorse umane e finanziarie ed a trasmettere una relazione al Dipartimento della funzione pubblica e al Ministro dell'Economia
- che, nell'ipotesi di acquisizione sul mercato di servizi originariamente prodotti all'interno, l'ente abbia adottato le necessarie misure di congelamento dei posti e di temporanea riduzione dei fondi della contrattazione decentrata, fermi restano i conseguenti processi di rideterminazione delle dotazioni organiche, di riallocazione e di mobilità del personale.

In merito alle verifiche effettuate sulla spesa del personale, l'organo di revisione deve vigilare sui processi di riduzione della spesa attivati dall'ente ed evidenziare nei propri verbali i risparmi effettivamente ottenuti.

Per quanto attiene alle verifiche relative alle limitazioni alla spesa del personale, l'organo di revisione, indica la variazione subita negli ultimi due anni e le variazioni che la spesa subirà negli anni del bilancio di previsione<sup>3</sup> pluriennale.

*Spesa per incarichi di collaborazione autonoma.* L'organo di revisione verifica che l'ente abbia rispettato il limite massimo previsto in bilancio per gli incarichi di collaborazione autonoma e che l'ente abbia provveduto all'aggiornamento del regolamento per gli incarichi di collaborazione pubblica e a pubblicare nel proprio sito istituzionale i provvedimenti di incarico, i soggetti percettori, le ragioni dell'incarico ed il compenso.

---

<sup>3</sup> Come precisato dalla Corte dei Conti con delibera n.16/AUT/2009 del 9 novembre 2009 nella spesa del personale non devono essere computati: gli incentivi per la progettazione interna; i diritti di rogito, spettanti ai segretari comunali e gli incentivi per il recupero dell'ICI.

*Spesa per acquisto di beni, prestazioni di servizi e utilizzo di beni di terzi.* L'organo di revisione verifica che la previsione di spesa rispetti i vincoli posti dal patto di stabilità interno, dal piano triennale di contenimento della spesa e dai vincoli posti dell'art. 1, comma 146 della legge 24/12/2012 n. 228. È preferibile che l'organo di revisione dettagli gli importi di spesa per le seguenti categorie: studi e consulenze, relazioni pubbliche, convegni mostre e spese di rappresentanza; sponsorizzazioni; missioni; formazione; acquisto, manutenzione e noleggio di autovetture.

*Spesa per trasferimenti.* L'organo di revisione verifica il rispetto dei vincoli posti dal patto di stabilità e che nei trasferimenti ad altri enti sia stata rispettato al disposizione contenuta all'art. 6, comma 2 del d.l. 78/2010, sulla partecipazione onorifica agli organi collegiali anche amministrativi.

*Spesa per oneri straordinari della gestione corrente.* L'organo di revisione illustra la tipologia di spesa finanziata e verifica che l'importo sia stato correttamente previsto nel bilancio di previsione 2013.

*Fondo svalutazione crediti.* Nell'ambito degli elementi di novità introdotti dal D.L. n.95/2012 è prevista l'apposizione nel bilancio di previsione 2013 di una spesa per fondo svalutazione crediti di importo non inferiore al 25% dei residui attivi di cui al Titolo I e III aventi un'anzianità superiore a 5 anni, al netto dei residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità e sui quali l'organo di revisione abbia espresso parere favorevole. In merito a tale verifica, l'organo di revisione deve indicare l'ammontare stimato dei residui attivi precedenti al 2008 e l'ammontare del fondo svalutazione costituito dall'ente.

*Spesa per fondo di riserva.* L'organo di revisione verifica la consistenza del fondo di riserva ordinario di cui all'art. 166 del TUEL e di quelli previsti dal regolamento dell'ente e determina la percentuale sulle spese correnti. In merito alla spesa per fondo di riserva, il combinato disposto delle previsioni del DL 174/2012 e dell'art. 166 del TUEL stabilisce che l'ente sia tenuto a stanziare nel bilancio di previsione un fondo di riserva di importo non inferiore allo 0,30% e non superiore al 2% del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio e di averne riservato almeno la metà a copertura di spese non prevedibili. Inoltre, nel caso in cui l'ente locale abbia deliberato l'utilizzo di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti o abbia deliberato anticipazioni di tesoreria, il limite minimo si innalza dallo 0,30% allo 0,45% del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.

### Verifica sugli organismi partecipati

Nell'ambito delle verifiche sull'attendibilità delle previsioni contenute nel bilancio preventivo 2013, l'organo di revisione deve ricostruire l'evoluzione dei rapporti dell'ente con le società e gli organismi partecipati e verificare che le previsioni di bilancio siano coerenti con tale evoluzione e con la pianificazione dell'ente. In tal senso, l'organo di revisione nel proprio parere indica: i servizi che sono stati esternalizzati nel corso dell'anno precedente e che l'ente abbia adottato i provvedimenti di trasferimenti delle risorse umane, finanziarie e strumentali in misura adeguata alle funzioni esternalizzate. Tale verifica deve essere effettuata anche in relazione alle esternalizzazioni di servizi che si prevede di effettuare nel corso del 2013. L'organo di revisione indica, inoltre, l'onere previsto in bilancio per i servizi esternalizzati chiarendo le modalità con cui tale onere è riconosciuto all'organismo partecipato, ovvero se mediante trasferimento (in conto esercizio o in conto impianto), concessione di credito, copertura di disavanzo, aumento di capitale per copertura perdite o aumento di capitale non per copertura perdite. Nell'ambito di tale verifica l'organo deve appurare se l'ente abbia tenuto conto del divieto di erogare apporti finanziari a favore di società partecipate che abbiano registrato per 3 esercizi consecutivi perdite di esercizio o che abbiano utilizzato riserve disponibili a copertura delle perdite anche infra-annuali

L'organo di revisione verifica, inoltre, se gli organismi partecipati abbiano approvato il bilancio di esercizio al 31/12/2011 e se tali documenti siano allegati al bilancio di previsione. Nell'ipotesi in cui alcune partecipate presentino in bilancio perdite tali da richiedere gli interventi previsti dall'art. 2447 cod.civ., l'organo verifica se la quota a carico dell'ente sia stata finanziata nel bilancio 2012 ovvero sia prevista nel bilancio preventivo 2013.

Le verifiche relative agli organismi partecipati richiedono approfondimenti sulle aziende, istituzioni e società di capitale a totale partecipazione dell'ente locale (c.d. società "in house"). In merito a tali verifiche l'organo di revisione indica i seguenti dati rilevati nell'ultimo bilancio di esercizio approvato della società:

- i debiti di finanziamento;
- il personale dipendente al 31/12;
- il costo del personale dipendente;
- le concessione di crediti effettuate dall'ente locale.

L'organo di revisione dovrà, infine, indicare per ciascuno degli organismi e società totalmente partecipati, quelli che prevedono di rispettare il preventivo o di distribuire utili e quelli che in base al preconsuntivo o al bilancio di esercizio 2012 richiederanno nell'anno 2013, finanziamenti aggiuntivi da parte dell'ente per assicurare l'equilibrio economico.

### Verifica delle previsioni di spesa in conto capitale

Nell'ambito delle verifiche relative alla previsioni di spesa in conto capitale, l'organo di revisione, dopo aver richiamato il rispetto degli equilibri in conto capitale già illustrato nell'ambito delle verifiche sugli equilibri, effettua verifiche relative alle modalità di finanziamento della spesa in conto capitale e del rispetto dei limiti di spesa per alcune categorie di beni individuati dalle norme di legge.

*Modalità di finanziamento della spesa per investimenti.* L'organo di revisione indica l'ammontare di spesa finanziata con il ricorso all'indebitamento e le modalità del finanziamento (es. apertura di credito, mutuo, cartolarizzazione etc). Indica, inoltre, gli investimenti ottenuti senza esborsi finanziari (es. permuta, project financing) e quelli ottenuti mediante operazioni di leasing.

*Limiti alle spese di investimento.* L'organo di revisione verifica il rispetto dei limiti posti dalle disposizioni di legge al sostenimento di specifiche spese di investimento da parte dell'ente. Più in dettaglio, l'organo verifica il rispetto dei limiti relativi a:

- acquisto di mobili ed arredi – la cui spesa non può essere superiore al 20% della spesa sostenuta in media negli anni 2010 e 2011 salvo che l'acquisto sia funzionale alla riduzione delle spese, connesse alla conduzione degli immobili<sup>4</sup>;
- acquisto autovetture – per tale tipologia di spesa è stata stabilita per tutto il 2013 l'impossibilità di acquistare autovetture né di stipulare contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto autovetture. La disposizione non si applica per gli acquisti effettuati per i servizi istituzionali di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica e per i servizi sociali e sanitari svolti per garantire i livelli essenziali di assistenza;
- acquisto di immobili - per tale tipologia di spesa è stata stabilita per tutto il 2013 l'impossibilità di acquistare immobili né di stipulare contratti di locazione passiva aventi ad oggetto immobili. Sono esclusi i casi in cui:
  - o siano comprovate documentalmente l'indispensabilità e l'indilazionabilità attestate dal responsabile del procedimento;
  - o la congruità del prezzo sia attestata dall'Agenzia del demanio, previo rimborso delle spese;
  - o delle predette operazioni sia data preventiva notizia, con l'indicazione del soggetto alienante e del prezzo pattuito, nel sito internet istituzionale dell'ente.

---

<sup>4</sup> In tal caso il collegio dei revisori dei conti o l'ufficio centrale di bilancio verifica preventivamente i risparmi realizzabili, che devono essere superiori alla minore spesa derivante dall'attuazione della limitazione di cui sopra. La violazione della presente disposizione è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti.

### Verifica dell'indebitamento

L'ultima delle verifiche sulle previsioni di bilancio effettuate dall'organo di revisione riguarda la natura e l'evoluzione dell'indebitamento dell'ente. La verifica riguarda la ricognizione dell'ammontare complessivo dell'indebitamento dell'ente e se tale livello è compatibile con il limite alla capacità di indebitamento prevista dal TUEL (art. 204) ovvero pari al 6% annuo per il 2012 ed il 4% per l'anno 2013. Successivamente, l'organo di revisione verifica la corretta individuazione della spesa per interessi passivi relativi alle operazioni di indebitamento garantite da fidejussione e l'incidenza degli interessi passivi, compresi quelli derivanti da garanzie fideiussorie prestate, sulle entrate correnti del penultimo rendiconto precedente o su quelle previste.

Altra verifica effettuata sull'indebitamento dell'ente riguarda la congruenza della previsione di spesa (sulla base del riepilogo predisposto dal responsabile del servizio finanziario) dei mutui e degli altri prestiti contratti alla data del parere e se tale spesa rientra nel limite di indebitamento previsto dall'articolo 204 del Tuel.

Devono, infine, essere indicate le eventuali rinegoziazioni e/o rimodulazioni dei mutui con la Cassa Depositi e Prestiti e i correlati risparmi di spesa ottenuti.

L'organo illustra, infine, l'evoluzione dell'indebitamento complessivo dell'ente e delle differenti tipologie di operazioni che ne determinano l'evoluzione. Più in dettaglio, l'organo di revisione indica:

- l'ammontare del debito al termine dell'esercizio a seguito delle operazioni di rimborso ed accensione di nuovo indebitamento per gli anni del bilancio preventivo e per i due precedenti;
- il debito pro-capite per abitante al termine dell'esercizio per gli anni del bilancio preventivo e per i due precedenti;
- i rimborsi di ciascun anno indicando la quota capitale e la quota interessi per gli anni del bilancio preventivo e per i due precedenti;
- il rispetto del limite delle entrate per anticipazioni di cassa pari al 25% del totale delle entrate correnti;
- i contratti in corso relativi a strumenti finanziari anche derivati, con relativo valore di estinzione ed indicazione per ciascun contratto dei flussi finanziari positivi e negativi eventualmente generati;
- i contratti di leasing, verificando che siano relativi ad acquisizione di investimenti.

## ***Verifica sull'attendibilità e congruità delle previsioni del bilancio pluriennale 2013-2015***

Le verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni relative al bilancio pluriennale 2013 – 2015 sono meno numerose e puntuali di quelle, sin qui illustrate, relative al bilancio di previsione annuale. Come per il bilancio di previsione annuale, anche gli stanziamenti contenuti nel pluriennale hanno carattere autorizzatorio costituendo limiti agli impegni di spesa. Nell'ambito di tali verifiche, l'organo di revisione attesta la presenza, nel bilancio pluriennale, degli elementi essenziali alla valutazione della coerenza, attendibilità e congruità delle previsioni e, in caso di mancata indicazione di qualche elemento ritenuto essenziale, segnala tali mancanze nell'ambito delle osservazioni al bilancio. A tal fine, l'organo appurerà che il bilancio pluriennale sia redatto in conformità alle previsioni dell'art. 171 del Tuel o al diverso modello approvato con regolamento di contabilità dall'ente. Che tale documento per la parte relativa alla spesa sia articolato in programmi, titoli, servizi ed interventi e che le spese correnti siano ripartite tra consolidate e di sviluppo.

Verificherà, inoltre, che le previsioni di entrata e di spesa iscritte nel pluriennale tengono conto degli elementi indicati nella seguente tabella.

- osservanza dei principi del bilancio di cui all'art. 162 Tuel e dei postulati e principi contabili degli enti locali
- mezzi finanziari destinati alla copertura delle spese correnti e al finanziamento delle spese di investimento
- dimostrazione della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento ai sensi dell'articolo 204 del Tuel
- tasso di inflazione programmato
- impegni di spesa già assunti ai sensi dell'art. 183, commi 6 e 7; degli artt. 200 e 201 comma 2 del Tuel
- linee programmatiche relative a azioni e progetti da realizzare presentate al Consiglio di cui all'art. 46, c. 3 Tuel
- relazione di inizio mandato ai sensi art. 4 del d.lgs. 149/2011
- piano generale di sviluppo dell'ente
- previsioni contenute nel programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici
- previsioni contenute negli strumenti urbanistici
- piani economico-finanziari approvati e della loro ricaduta nel triennio
- manovra tributaria e tariffaria deliberata o attuabile in rapporto alla normativa vigente
- programmazione triennale del fabbisogno di personale di cui all'art. 91 del Tuel
- rispetto del patto di stabilità interno e dei vincoli di finanza pubblica
- piano delle alienazioni e valorizzazione del patrimonio immobiliare
- riduzioni dei trasferimenti e dei vincoli sulle spese di personale

### ***Osservazioni e suggerimenti***

A seguito delle verifiche effettuate sulla natura, contenuto e composizione delle previsioni e dopo aver verificato gli equilibri, la coerenza interna ed esterna e la conformità alle disposizioni di legge delle previsioni contenute nel bilancio, l'organo di revisione, può effettuare proprie osservazioni e suggerimenti prima di esprimere il proprio parere finale sulla proposta di bilancio da sottoporre al Consiglio. In base allo schema di parere redatto dal CNDCEC, la

struttura della sezione relativa ad osservazioni e suggerimenti può essere articolata come di seguito descritto.

#### Osservazioni relative alle previsioni di parte corrente

Riguardo alle previsioni di parte corrente (annuali e pluriennali), l'organo di revisione può ritenere congrue la totalità delle previsioni di spesa ed attendibili la totalità delle previsioni di entrata.

In alternativa, pur considerando complessivamente attendibili e congrue le previsioni di entrata e di spesa corrente, può richiedere che alcune previsioni di entrata o di spesa siano successivamente verificate. Nell'ipotesi in cui a seguito delle verifiche le previsioni si rivelassero eccedenti o insufficienti per mantenere l'equilibrio economico-finanziario complessivo dell'ente, lo stesso è tenuto ad adottare immediato provvedimento di riequilibrio tenendo conto delle proposte e dei suggerimenti dell'organo di revisione. Di norma l'organo di revisione dovrebbe indicare un termine entro il quale effettuare la verifica delle previsioni per le quali sussistano elementi di criticità.

L'organo di revisione, può infine, ritenere che la congruità e l'attendibilità delle previsioni non sia fondata su provvedimenti che consentano di ritenere attendibile l'entrata ovvero che la spesa prevista non appaia congrua. In tale ipotesi l'organo di revisione invita il Consiglio a adottare misure correttive o i provvedimenti dallo stesso indicati.

#### Osservazioni relative alle previsioni per investimenti

Per quanto attiene alle previsioni dei mezzi di copertura finanziaria e delle spese per investimenti l'organo di revisione può esprimere: una valutazione di conformità all'elenco annuale degli interventi ed al programma triennale dei lavori pubblici allegati al bilancio ed una valutazione di coerenza della previsione di spesa per investimenti con il programma amministrativo, il piano generale di sviluppo dell'ente, il piano triennale dei lavori pubblici e la programmazione dei pagamenti.

Qualora l'organo di revisione rilevi che la realizzazione degli interventi previsti per l'anno 2013 sia sottoposta alla condizione di reperimento di adeguati finanziamenti, può indicare l'ammontare delle risorse finanziarie da reperire.

#### Osservazioni relative agli obiettivi di finanza pubblica

A seguito delle verifiche effettuate, l'organo di revisione può ritenere che le previsioni contenute nel bilancio di previsione consentano il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica per ciascuno degli anni del pluriennale.

Qualora l'organo di revisione ritenga che gli obiettivi del patto di stabilità non siano rispettati, invita l'ente a riformulare le previsioni di competenza per la spesa corrente o quelle di incasso

e pagamento per la parte in conto capitale in modo da garantire il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica.

Nel caso in cui l'organo di revisione abbia rilevato che nel bilancio pluriennale le previsioni siano state elaborate senza tenere conto degli effetti sanzionatori per il mancato rispetto del patto di stabilità interno 2012, invita l'ente a riformulare le previsioni.

L'organo di revisione può, infine, ritenere che il raggiungimento dell'obiettivo del patto di stabilità sia stato raggiunto mediante artificiose previsioni di entrata e spesa o di incasso e pagamento, in tale ipotesi, dopo aver puntualmente indicato le previsioni "dubbe", invita l'ente a riformulare le previsioni di competenza per la parte corrente o quelle di incasso e pagamento per la parte in conto capitale.

#### Osservazioni relative agli organismi partecipati

Qualora l'organo di revisione rilevi che l'ente non monitora in modo adeguato la dinamica finanziaria dei rapporti con gli organismi partecipati, può suggerire all'ente di dotarsi di un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente e le società partecipate ed atto a monitorare la situazione contabile, gestionale e organizzativa ed il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica delle società partecipate direttamente ed indirettamente e degli altri organismi a cui siano stati affidati servizi e funzioni.

#### Osservazioni relative al sistema informativo contabile

In relazione al sistema informativo dell'ente, l'organo di revisione può suggerire all'ente di adeguare il proprio sistema contabile per la rilevazione sistematica e contestuale delle seguenti spese soggette a vincoli e limiti:

- spese di personale come individuate dall'art.1 comma 557 (o 562) della legge 296/06,
- spese per incarichi di collaborazione autonoma (art.46 legge 133/08);
- spese sottoposte ai limiti di cui all'art.6 del d.l. 78/2010;
- spese sottoposte ai limiti dell'art. 1, commi 138, 141 e 143 della legge 228/2012.

#### **Conclusioni**

Il parere dell'organo di revisione termina con l'espressione di un giudizio di sintesi alla proposta di bilancio di previsione.

L'organo di revisione esprime parere favorevole alla proposta di bilancio di previsione e ai documenti allegati se ha:

- verificato che il bilancio sia stato redatto nell'osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'articolo 162 del Tuel, dei postulati, dei principi contabili degli enti locali e del principio contabile n. 1 degli enti locali;



- rilevato la coerenza interna, la congruità e l'attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti;
- rilevato la coerenza esterna e in particolare la possibilità di rispettare i limiti disposti per il patto di stabilità e delle norme relative al concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica.

Nel caso in cui sussistano particolari criticità tali da inficiare:

- l'osservanza dei principi o dei postulati di bilancio di cui all'art.162 comma 1 del Tuel come integrati dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali,
- il rispetto delle norme di coordinamento di finanza pubblica;

l'organo di revisione esprimerà un parere non favorevole, oppure un parere favorevole con riserva su specifiche problematiche emerse nel corso dell'analisi.

Nel caso in cui le previsioni portino a non rispettare il patto di stabilità o il contenimento delle spese di personale, il parere può essere articolato come di seguito illustrato.

L'organo di revisione esprime:

a) parere favorevole sulla proposta di bilancio e relativi allegati relativamente a:

- osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'articolo 162 del Tuel, dei postulati dei principi contabili degli enti locali e del principio contabile n. 1 degli enti locali;
- coerenza interna, congruità e attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti

b) e parere non favorevole relativamente al mancato rispetto del principio della coerenza esterna ed in particolare sulla impossibilità con le previsioni proposte di rispettare i limiti disposti dalla legge per il patto di stabilità e le norme di coordinamento in ordine al contenimento della spesa.